



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 29 JUL 2014

100208221- 000663

SA
SJD

Doctora
SANDRA LILIANA CADAVID ORTIZ
Subdirectora de Gestión de Representación Externa
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Carrera 8 N° 6C - 38 Piso 6°
Bogotá D.C.

30 JUL 2014
3:45
2

Ref.: Radicado No. 100208221-0056 del 25 de julio de 2014.

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Ingresos
Fuentes formales	Artículos 1° de la Resolución 3847 de 2008, 26 y 89 del Estatuto Tributario.

Atento saludo Dra. Sandra Liliana.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Mediante el radicado de la referencia solicita de este Despacho los argumentos técnicos pertinentes en relación con la acción de simple nulidad ejercida en contra de los Oficios No. 016455 del 26 de febrero de 2009 y No. 013446 del 29 de febrero de 2012 ejercida por el Sr. DIEGO FELIPE MÁRQUEZ ARANGO y admitida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA mediante auto del 6 de junio del presente año, en el Radicado No. 11001-03-27-000-2013-00019-00 (20139).

En desarrollo del citado medio de control, el accionante señaló respecto del artículo 1° de la Resolución 3847 de 2008 que:

"(...)

*TERCERO: Mediante conceptos número 016455 (...) y número 13446 (...) la DIAN consideró, en términos generales, que (...) la **ganancia ocasional como ingreso extraordinario forma parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T y en consecuencia dicha ganancia ocasional deberá tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos de que trata el artículo 1 de la Resolución mencionada**.*

CUARTO: Amparándose en dicha interpretación ilegal y descontextualizada, la DIAN ha sancionado a varios contribuyentes, conminándolos a que presenten la información exógena, aun cuando los ingresos que declara conforme al artículo 26 (...) no superan los límites que establece la Resolución 3847 (...)" (sic) (negrilla fuera de texto).

También indicó:

*"Se viola el artículo 26 que establece cuales son los ingresos constitutivos del impuesto de renta, los cuales deben tenerse en cuenta para establecer si algún contribuyente o no (...) está obligado a presentar información exógena, según lo dispone el parágrafo del artículo 1 de la Resolución 3847 (...) al **incluir dentro de los ingresos del impuesto de renta, los ingresos por el impuesto de ganancias ocasionales establecidos en los artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario.***

(...)

*La interpretación de la administración tributaria parte de una confusión conceptual, en donde **asume que todos los ingresos extraordinarios corresponden a una ganancia ocasional, cuando no siempre lo es.***

(...)

Como la resolución se refirió a que el cálculo de ingresos se haría únicamente con el artículo 26 es decir ingresos por renta, los funcionarios de la administración tributaria, de una forma abiertamente ilegal consideran que los ingresos del artículo 299 de ganancia ocasional, hacen parte del artículo 26 (...), cuando no es así.

(...)

*Para ejemplificar lo indicado, resulta pertinente traer el Concepto 52752 de 2005 de la DIAN en donde, hablándose de la depuración ordinaria de la renta, asume la existencia tanto de ingresos ordinarios como extraordinarios que ayudan a determinar la renta bruta. Allí se dice que: **'Particularmente, el sistema ordinario consiste en detraer de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, realizados en el año o periodo gravable, los costos imputables a tales ingresos (...)**.*

*Además de lo anterior, mediante Sentencia 10255 del 17 de noviembre de 2000 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, consejero ponente Daniel Manrique, se afirmó que **'[l]os artículos 26 y 178 del estatuto tributario, señalan los ingresos que son base para la renta líquida y la determinación de la renta líquida, en su orden, prescribiendo que en los 'ingresos brutos' se incluyen la totalidad de los **ingresos ordinarios y extraordinarios que no estén expresamente excluidos por la ley**, incluyendo dentro de esa totalidad los ingresos que constituyan 'renta exenta'' (subraya fuera del***

original). Con lo anterior, queda claro que la renta líquida incluye algunos ingresos extraordinarios que no pueden ser confundibles, bajo ningún precepto, con los ingresos que hacen parte de la ganancia ocasional (...) pues, justamente, allí están siendo excluidos vía legislación de renta.

(...)” (sic) (negrilla fuera de texto).

Por su parte, la Administración Tributaria declaró mediante Oficio No. 016455 del 26 de febrero de 2009:

“La información a remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a que hace referencia la Resolución 03847 del 30 de abril de 2008 es de carácter fiscal y para efectos de establecer la obligación de informar se incluyen todos aquellos ingresos de carácter ordinario y extraordinario en los términos establecidos en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

*Es así como la doctrina vigente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Oficio No. 057583 de 2005 al precisar que ‘la ganancia ocasional como su nombre lo indica es un ingreso que no es ordinario, sino todo lo contrario esporádico, infrecuente, extraordinario, que se obtiene por el cumplimiento de determinados hechos que no hacen parte de la actividad cotidiana del contribuyente o por el azar o la mera liberalidad de otras personas’, dejó claro que **la ganancia ocasional como ingreso extraordinario forma parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T y en consecuencia dicha ganancia ocasional deberá tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos de que trata el artículo 1 de la Resolución mencionada.**” (negrilla fuera de texto).*

A su vez, en Oficio No. 013446 del 29 de febrero de 2012 reiteró:

*“(...) es claro, entonces, que cuando el párrafo del artículo 1 de la Resolución 03847 del 30 de abril de 2008, señala que ‘**los ‘Ingresos Brutos’ incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario**’ lo hace en el contexto de la disposición que prescribe los obligados a presentar la información a la DIAN por el año 2008, más no referido a la determinación del impuesto sobre la renta; generalizar el contenido de la resolución a aspectos ajenos a sus fines y propósitos induce a una comprensión, tal como ocurre en el presente caso, por lo cual no hay lugar a aclarar el Oficio 016445 del 26 de febrero de 2009.” (negrilla fuera de texto).*

Observado lo antepuesto, es propicio reseñar la normatividad aplicable al caso *sub examine*, así:

El artículo 1° de la Resolución 3847 de 2008 establece:

“ARTÍCULO 1o. Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2008.

*a) <Literal modificado por el artículo 1 de la Resolución 7612 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus **ingresos***

brutos del año gravable 2007 sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000)

(...)

*PARÁGRAFO. Para efectos de establecer la obligación de informar prevista en la presente resolución, los **"Ingresos Brutos" incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario.*** (negrilla fuera de texto).

El artículo 26 del Estatuto Tributario dispone:

*"ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15> La renta líquida gravable se determina así: de la suma de **todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable**, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley."* (negrilla fuera de texto).

Sobre el particular, esta Subdirección reconoce que si bien existen numerosos criterios hermenéuticos jurídicos llamados a determinar el alcance de la ley, debe ser la interpretación gramatical la primera en aplicarse en el análisis de las disposiciones normativas, tal y como lo prevé el artículo 27 del Código Civil al instaurar que "[c]uando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu", luego, es menester advertir que las normas previamente reseñadas no son la excepción de lo anterior.

En efecto, el artículo 26 del Estatuto Tributario es palmario en su redacción al incluir, para efectos de la determinación de la renta líquida gravable, todos los ingresos, tanto ordinarios como extraordinarios – clasificación dentro de la cual encajan los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, sin que sean los únicos – realizados en el año o período gravable, susceptibles de incrementar de manera neta el patrimonio y que no se encuentren expresamente exceptuados, sin ninguna otra distinción adicional.

En este sentido, valga manifestar que la obligación contemplada en el artículo 1° de la Resolución 3847 de 2008 se hace exigible en consideración al valor de los ingresos brutos percibidos en el periodo fiscal, entre otros criterios, sin que éstas sumas puedan calificarse anticipadamente como constitutivas o no de ganancia ocasional. De manera que, en lo que atañe al vocablo "*extraordinarios*", este Despacho reitera lo expresado en los Oficios demandados siendo oportuno agregar que también ingresos constitutivos de renta pueden compartir dicha calificación cuando son pagados de manera casual o fortuita y no pertenecen al listado taxativo del Capítulo I del Título III del Libro Primero del Estatuto Tributario.

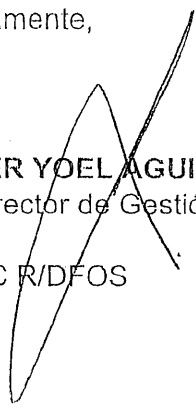
Asimismo, es preciso recordar que si bien el artículo 26 *ibidem* cumple el propósito de concretar la base gravable del impuesto sobre la renta, aun cuando incluidos ingresos que pueden constituir ganancia ocasional dentro de los ingresos brutos, éstos son excluidos

posteriormente para la determinación de la renta bruta, tal y como lo prescribe el artículo 89 *ibídem* , el cual reza:

*"ARTICULO 89. COMPOSICIÓN DE LA RENTA BRUTA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 17> La renta bruta está constituida por la suma de los ingresos netos realizados en el año o período gravable **que no hayan sido exceptuados expresamente en los artículos 36 a 57, y 300 a 305.** Cuando la realización de tales ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos."* (negrilla fuera de texto).

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P/ARC R/DFOS